Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 33438 du rôle
Inscrit le 9 octobre 2013

Audience publique du 8 décembre 2014

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 33438 du rôle, déposée le 9 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-…, contre « *la décision prise par l'administration des contributions directes concernant ma réclamation sur la demande en vue d'une imposition par voie d'assiette de l'année 2011* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 janvier 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en sa plaidoirie à l'audience publique du 29 septembre 2014.

Vu l'avis du tribunal administratif du 20 octobre 2014 invitant l'administration des contributions à déposer au greffe du tribunal administratif le dossier administratif complet dans les meilleurs délais ;

Vu le dépôt du dossier administratif au greffe du tribunal administratif en date du 24 octobre 2014 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 24 octobre 2014 informant Monsieur ... que le dossier administratif est consultable au greffe du tribunal administratif ;

Vu le courrier du 5 novembre 2014 adressé par Monsieur ... au tribunal ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 10 novembre 2014 prononçant la rupture du délibéré et fixant l'affaire pour continuation des débats à l'audience du 1er décembre 2014 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en sa plaidoirie à l'audience publique du 1er décembre 2014.

En date du 4 janvier 2013, Monsieur ... déposa une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011.

Par courrier du 9 janvier 2013, le bureau d'imposition Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le bureau d'imposition », informa Monsieur ... que la demande en vue d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2011 ne pourrait plus être considérée au motif qu'elle aurait été déposée tardivement.

Par demande introduite le 26 mars 2013, et réceptionnée le 27 mars 2013, Monsieur ... réclama auprès du directeur de l'administration des contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », contre ladite décision du 9 janvier 2013.

En date du 3 juillet 2013, le directeur émit une décision, inscrite sous le n° C 18517 du rôle, libellée comme suit :

« (…) *Vu la requête introduite le 27 mars 2013 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2011, émise le 9 janvier 2013;*

Vu le dossier fiscal

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que le réclamant a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 en date du 4 janvier 2013 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires;

Considérant que le délai légal (§ 167 alinéa 3 AO) pour la remise d'une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 était le 31 mars 2012;

Considérant qu'en vertu du § 167 alinéa 4 AO le bureau d'imposition aurait pu proroger le délai légal jusqu'au 30 juin 2012; que le réclamant n'avait cependant pas demandé de prorogation du délai auprès du bureau d'imposition compétent;

Considérant qu'à défaut de remise d'une déclaration d'impôt sur le revenu, le bureau d'imposition doit, avant de procéder à une taxation des revenus imposables en vertu du § 217 AO, mettre en application les dispositions du § 202 AO afin que le contribuable s'acquitte de ses obligations fiscales, en l'occurrence l'obligation d'une remise de la déclaration d'impôt;

Considérant que la sommation d'astreinte émise en date du 30 novembre 2012 par le bureau d'imposition ne représente ni une prorogation du délai de remise de la déclaration de l'impôt sur le revenu au sens du § 167 alinéa 4 AO, ni une dispense du délai légal en vertu de l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. suivant lequel une demande de décompte est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle le décompte est à accorder; que le délai figurant dans la sommation d'astreinte représente la date-limite de s'exécuter avant décision liquidant l'astreinte en question;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1er de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses, dont quatre hypothèses de dépassement de limites de revenu et une hypothèse particulière d'imposition collective;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1er à 3 du même article peut y être soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1er, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source;

Considérant qu'il peut valablement être conclu qu'une telle demande au sens de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R. tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette ce qui se dégage, d'une part, du libellé des articles 145 alinéa 1er et 153 alinéa 4 L.I.R. (« ...admis à l'imposition par voie d'assiette ... le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ...y est soumis, sur demande ... ») et, d'autre part, de l'article 154 alinéa 7 L.I.R. consacrant au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt (Cour administrative du 1er février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant que les contribuables qui ne sont pas admis à l'imposition par voie d'assiette tombent sous l'application de l'article 145 L.I.R. en ce qui concerne la régularisation des retenues d'impôt sur les traitements, salaires ou pensions et peuvent bénéficier, le cas échéant, d'une régularisation des retenues par voie de décompte annuel;

Considérant que l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. prévoit que lorsque le décompte n'a lieu que sur demande, celle-ci est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle le

décompte est à accorder ; qu'après ce délai les retenues opérées sur les traitements, salaires ou pensions acquièrent un caractère définitif (Cour administrative du 1er février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant que le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le § 86 AO (Cour administrative du 1er février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant qu'il y a partant lieu de conclure que si l'article 153 alinéa 4 L.I.R., ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette, le délai d'un an après écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 (Cour administrative du 1er février 2011, n° 27045C du rôle);

Considérant que les dispositions du § 86 AO sont applicables en cas de dépassement du délai précité, au cas où des circonstances seraient susceptibles de justifier un relevé de forclusion;

Considérant qu'en l'espèce le réclamant a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2011, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 4 janvier 2013, donc après l'écoulement du délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2012 pour l'année d'imposition 2011;

Considérant en plus que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO);

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 9 octobre 2013, inscrite sous le numéro 33438 du rôle, Monsieur ... a introduit un recours contre « *la décision prise par l'administration des contributions directes concernant ma réclamation sur la demande en vue d'une imposition par voie d'assiette de l'année 2011* »

Si, en l'espèce, Monsieur ... n'a pas précisé le type de recours qu'il entendait introduire à l'encontre de ladite décision du directeur, il n'en reste pas moins qu'il y a lieu de constater qu'il ressort de l'ensemble de ses moyens que son recours tend à la réformation de la décision litigieuse. En présence d'un contribuable exerçant sans l'assistance d'un professionnel de la postulation les voies de recours lui ouvertes contre une décision directoriale, la désignation impropre, dans la requête introductive, de la voie de recours par lui exercée n'est

pas de nature à affecter la recevabilité de son recours du moment qu'il se dégage par ailleurs du contenu de la requête introductive qu'il a entendu exercer contre cette décision la voie de recours lui ouverte par la loi .

Le délégué du gouvernement soulève plusieurs moyens d'irrecevabilité à l'égard du recours introduit par Monsieur ....

En premier lieu, il soulève un moyen d'irrecevabilité *ratione materiae* en ce que le demandeur n'aurait adressé sa requête introductive d'instance non pas au tribunal mais au directeur en violation des articles 1, 2, et 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par la « loi du 21 juin 1999 ».

Monsieur ... n'a pas pris spécifiquement position sur ce point.

Force est au tribunal de constater qu'il ressort sans équivoque de la requête introductive d'instance qu'elle est adressée au tribunal administratif et qu'elle indique le siège de ce dernier. Ainsi, contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement, il ressort de celle-ci que c'est bien auprès du tribunal que le demandeur a entendu porter sa contestation après avoir saisi le directeur dans le cadre d'un recours hiérarchique. Il s'ensuit que le moyen est à rejeter pour ne pas être fondé.

Le délégué du gouvernement soulève un deuxième moyen d'irrecevabilité *ratione temporis* en ce que la requête introductive d'instance aurait été introduite tardivement soit plus de trois mois après la notification de la décision directoriale du 3 juillet 2013.

Monsieur ... n'a pas pris spécifiquement position sur ce point.

L'article 13 de la loi du 21 juin 1999 dispose que « (1) *Sauf dans les cas où les lois ou les règlements fixent un délai plus long ou plus court et sans préjudice des dispositions de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice, le recours au tribunal n'est plus recevable après trois mois du jour où la décision a été notifiée au requérant ou du jour où le requérant a pu en prendre connaissance.* »

Ainsi, un recours doit être déposé au greffe du tribunal administratif dans un délai maximal de trois mois du jour où la décision a été notifiée au demandeur ou du jour où le demandeur a pu en prendre connaissance, étant entendu qu'il suffit que l'intéressé ait reçu officiellement connaissance de la décision et que cette connaissance soit complète et indiscutable. Il suffit donc que cette information ait été verbale ou que l'intéressé ait pu obtenir connaissance de la décision par inspection des dossiers de l'administration.

S'il ressort de manière non équivoque des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal que la décision déférée a été envoyée à Monsieur ... par lettre recommandée en date du 3 juillet 2013, conformément au récépissé de dépôt d'envoi, il n'en reste pas moins que le délégué du gouvernement reste en défaut de rapporter à suffisance de droit la date à laquelle Monsieur ... a réceptionné ladite décision de sorte qu'il ne ressort pas des éléments soumis au tribunal à quelle date il a eu connaissance de la décision déférée. Il s'ensuit qu'en l'absence de cette information, il y a lieu de considérer que le recours ayant été introduit à l'encontre de la

décision déférée en date du 9 octobre 2013 a été formé dans le délai légal et qu'il y a lieu de rejeter le moyen trié d'une irrecevabilité *ratione temporis*.

Il y a encore lieu de relever que si le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs dispose certes en son article 2 que la notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire, ledit règlement n'a pas vocation à s'appliquer en l'espèce étant donné que son champ d'application vise « *les bulletins qui fixent une cote d'impôt, ceux qui établissent séparément une valeur unitaire ou des revenus d'une certaine catégorie, ceux qui fixent la bas d'assiette d'un impôt réel et ceux qui appellent en garantie un tiers responsable du paiement de l'impôt* », à savoir, de manière générale différentes catégories de bulletins alors qu'en l'espèce, il s'agit d'une décision du directeur qui ne relève pas du régime y visé.

Le troisième moyen d'irrecevabilité soulevé est relatif au libellé obscur de la requête introductive d'instance en ce que la demande n'y serait pas clairement exposée et que les faits et moyens feraient complètement défaut.

Monsieur ... n'a pas pris spécifiquement position sur ce point.

Si en règle générale l'exception de libellé obscur admise se résout par l'annulation de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par le texte légal en question, il convient dans le cadre de la loi du 21 juin 1999 d'avoir égard à son article 29 qui dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

Or, en l'espèce, si le demandeur formule, certes de manière elliptique, des arguments de nature, selon lui, à conduire à la réformation de la décision déférée, force est au tribunal de constater que la partie étatique a pu utilement prendre position par rapport à ces moyens sans se méprendre sur la portée et l'objet du recours de sorte qu'en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, le recours en réformation est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

Le demandeur soulève, comme unique argument, la circonstance qu'il aurait réceptionné un courrier dans le courant du mois de décembre 2012 l'informant qu'il pourrait remettre sa déclaration d'impôt jusqu'au 5 janvier 2013 sous peine du paiement d'une amende passé ce délai.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours pour ne pas être fondé.

Il est constant en cause que le 4 janvier 2013, le demandeur a déposé auprès du bureau d'imposition une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue pour traitements et salaires.

Le demandeur ne conteste, par ailleurs, pas l'affirmation du directeur selon laquelle il n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette, dans la mesure où il ne tombe sous aucune

des hypothèses visées aux alinéas 1 à 3 de l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR ».

En revanche, le demandeur conteste l'application à son égard du délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette y prévu en s'appuyant, notamment, sur une information écrite de l'administration en ce sens, voire sur une pratique différente adoptée par l'administration vis-à-vis d'un autre contribuable.

Il échet tout d'abord de rappeler que le principe de la légalité matérielle de l'impôt exige dans chaque cas d'imposition un examen de la situation de droit et de fait et que tant l'égalité de traitement des contribuables que le principe général du droit de la confiance légitime ne peuvent jouer que dans les strictes limites de la légalité. En d'autres termes, une pratique différente adoptée par l'administration vis-à-vis d'un autre contribuable ou une pratique antérieure suivie par l'administration à l'égard d'autres contribuables qui ne sont pas conformes à la loi ne peuvent pas être invoquées pour exiger que l'administration se perpétue dans l'illégalité.[1]

Il échet ensuite de rappeler que l'article 153 (4) LIR dispose que « *sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1er à 3 ci-dessus y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1er, numéros 1 et 3 et alinéa 2 ou à l'article 152, ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source. Il en est de même du contribuable qui demande l'imputation de la retenue d'impôt d'après les dispositions de l'article 154, alinéa 1er, numéro 3* ».

Ainsi, aux termes de l'article 153 (4) LIR, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette y est soumis, sur demande, notamment, en vue de la prise en considération de pertes provenant d'une catégorie de revenus autres que ceux ayant subi la retenue à la source. Il obtiendra ainsi le remboursement d'une partie de l'impôt payé par la voie de la retenue à la source sur les salaires qui dépasse la cote d'impôt sur le revenu calculée en fonction du revenu imposable qui est inférieur au traitement en raison de la compensation des pertes avec des revenus positifs.

Dans le cas d'application du régime de la régularisation de la retenue sur traitements et salaires, les conditions pour obtenir le remboursement de la partie de l'impôt trop payé par la voie de la retenue à la source sur les salaires sont fixées par l'article 145 LIR ainsi que par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 qui déterminent le régime de la régularisation des retenues.

L'article 145 LIR dispose comme suit : « (1) *Les salariés ou les retraités qui ne sont pas admis à l'imposition par voire d'assiette bénéficient d'une régularisation des retenues sur base d'un décompte annuel à effectuer dans les formes et conditions à déterminer par règlement grand-ducal, qui organisera également la collaboration des employeurs aux opérations de régularisation.* ».

L'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 prévoit un délai jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte pour l'introduction d'une demande d'un

---

[1] Voir en ce sens trib. adm. 3 mai 2000, n° 7340 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 9 et les références y citées.

décompte annuel et ce délai doit être considéré, au vu du renvoi au paragraphe 86 AO, comme constituant un délai de forclusion au-delà duquel un décompte annuel ne peut plus être sollicité et au-delà duquel les retenues sur traitements et salaires opérées acquièrent un caractère définitif.

En l'espèce, il est constant en cause que le demandeur, n'ayant pas été soumis *de lege* à une imposition par voie d'assiette pour l'année 2011, a, sur base des prévisions de l'article 153 (4) LIR, déposé une déclaration de l'impôt sur le revenu le 4 janvier 2013 donc après l'écoulement du délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, intervenu en date du 31 décembre 2012, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a rejeté la requête du demandeur au motif que, d'une part, qu'il ne tombe pas sous le champ d'application dudit article 153 (4) LIR et, d'autre part, pour le cas où cette déclaration devrait être considérée comme une demande de décompte suivant l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, elle a été introduite tardivement.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'affirmation non autrement étayée du demandeur selon laquelle il aurait reçu « *un courrier au mois de décembre 2012* [lui] *disant qu'*[il] *pouvait remettre* [sa*] déclaration d'impôts jusqu'au 5 janvier 2013 et qu'au cas contraire* [il devrait] *payer une am*[e]*nde* » dès lors que sur examen du dossier administratif versé par la partie étatique sur demande du tribunal du 20 octobre 2014, le tribunal a dû constater qu'aucun courrier prolongeant le délai de dépôt de la déclaration d'impôt ne figure au dossier administratif, le demandeur expliquant qu'il ne serait pas en mesure de le verses en cause étant donné qu'il l'aurait jeté ainsi qu'il l'a spécifiquement précisé lors de l'audience des plaidoiries du 1er décembre 2014. L'existence dudit courrier n'a partant pas pu être établie en cause de sorte qu'il y a lieu de constater que le demandeur a déposé une déclaration de l'impôt sur le revenu le 4 janvier 2013 donc après l'écoulement du délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, intervenu en date du 31 décembre 2012.

Il suit des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens, que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme en ce qu'il est dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 juillet 2013 ;

déclare le recours non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourisser, juge,

et lu à l'audience publique du 8 décembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill   s. Françoise Eberhard